# 6 Finanzen
# Finances
# Finanze

## 61

Auszug aus dem Urteil der Abteilung I
i. S. A. Ltd. (London) gegen Eidgenössische Steuerverwaltung
A-561/2009 vom 9. August 2010

**Verfahren. Verrechnungssteuer. Legitimation des Regressschuldners.**

**Art. 25 VwVG. Art. 14 Abs. 1 VStG.**

**Der Regressschuldner ist legitimiert, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) einen Entscheid über seine Regresspflicht und über die dieser zugrunde liegende Steuerforderung zu verlangen. Dies auch dann, wenn im Grundverhältnis (ESTV–Steuerpflichtiger) keine oder noch keine Verfügung ergangen ist oder der mutmassliche Regressschuldner in einer entsprechenden Verfügung nicht namentlich benannt wurde.**

**Procédure. Impôt anticipé. Légitimation du débiteur principal.**

**Art. 25 PA. Art. 14 al. 1 LIA.**

**Le débiteur principal a qualité pour demander à l'Administration fédérale des contributions (AFC) une décision sur la prétention récursoire soulevée contre lui et sur la créance d'impôt sur laquelle elle se fonde. Il en est ainsi même si la relation de base (relation AFC–contribuable) n'a fait l'objet ou n'a encore fait l'objet d'aucune décision, ou si la décision rendue ne désigne pas nommément le débiteur principal présumé.**

**Procedura. Imposta preventiva. Legittimazione del debitore chiamato al regresso.**

**Art. 25 PA. Art. 14 cpv. 1 LIP.**

**Il debitore chiamato al regresso è legittimato a richiedere all'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) una decisione sulla pretesa di regresso avanzata nei suoi confronti e sul credito fiscale sul quale quest'ultima si fonda. Ciò vale anche quando il rapporto di base (relazione AFC–contribuente) non è stato o non è ancora stato oggetto di alcuna decisione o se la decisione emanata non indica per nome il presunto debitore chiamato al regresso.**

Die A. Ltd. ist eine Gesellschaft der börsenkotierten A-Gruppe (London). Die Haupttätigkeit der A. Ltd. besteht darin, Börsengeschäfte zwischen Grossanlegern zu vermitteln, wozu sie über einen Vertrag mit der Bank B. verfügt, die ihrerseits ein sog. Subcustodian Agreement mit der Bank C. (Schweiz) abgeschlossen hat.

Im Jahr 2007 vermittelte die A. Futures auf Aktien von sechs schweizerischen Gesellschaften. Als Gegengeschäft tätigte sie Leerverkäufe von Aktien derselben Gesellschaften. Die Dividendenfälligkeit und damit der Anknüpfungspunkt für die Verrechnungssteuer fielen dabei in den Zeitraum zwischen Leerverkauf und Lieferung der geschuldeten Titel. Einige Wochen nach Abwicklung der Geschäfte über die Bank C. belastete diese das Konto der A. mit 35 % der Dividendenbeträge, die an den neuen Aktieninhaber ausgeschüttet worden waren. Die C. überwies den Betrag in der Gesamthöhe von 54,67 Mio. CHF an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV). Zur Rechtfertigung berief sich die C. auf das Zirkular Nr. 6584 der Schweizerischen Bankiervereinigung (SBVg) vom 22. Mai 1990 (« Quellensteuerregelung bei Couponabrechnungen »), das einen Mechanismus zur Vermeidung von Doppelrückerstattungen der Verrechnungssteuer bei « Short »-Geschäften vorsieht. Die C. machte geltend, die Mitglieder der SBVg, zu denen auch sie gehöre, hätten sich gegenüber der ESTV verpflichtet, bei Leerkäufen über den Dividendenstichtag 35 % des Dividendenbetrags direkt an die ESTV abzuführen. Dies, um zu verhindern, dass die einmal erhobene Verrechnungssteuer zweimal – nämlich an den alten und an den neuen Aktieninhaber – zurückzuerstatten wäre. Die ESTV ihrerseits trat gar

nicht erst auf den Rückforderungsantrag der A. ein und machte geltend, die A. habe sich an die C. zu halten, woraufhin die A. am 19. Dezember 2007 Rechtsverweigerungsbeschwerde beim Bundesverwaltungsgericht (BVGer) erhob, welches mit Urteil A-8595/2007 vom 21. April 2008 (teilweise veröffentlicht in BVGE 2008/15) die ESTV anwies, in der Sache ohne weitere Verzögerung formell zu verfügen.

Die ESTV kam der Anweisung des BVGer nach und verfügte, auf das Begehren der A. um Erlass einer anfechtbaren Verfügung werde nicht eingetreten. Die Überweisung der C. an die ESTV habe auf einer durch die Mitgliedbanken der SBVg gegenüber der ESTV eingegangenen Verpflichtung beruht. Die Zahlung habe keine Rechtsbeziehung zwischen der A. und der ESTV entstehen lassen. Es handle sich um einen vorweggenommenen Ersatz dafür, dass die ESTV den Handel mit schweizerischen Aktien über « Short »-Positionen zulasse, « ohne dagegen steuerlich zu intervenieren ». Folglich habe die A. gegenüber der ESTV keine Parteistellung.

Gegen den entsprechenden Einspracheentscheid der ESTV vom 9. Dezember 2008 erhob die A. Ltd. Beschwerde beim BVGer, das die Beschwerde guthiess und die ESTV anwies, über die Regressforderung gegenüber der Beschwerdeführerin eine Verfügung zu erlassen.

*Aus den Erwägungen:*

**2.** (…)

**2.3** Bei der Verrechnungssteuer nach schweizerischem Modell ist die ausschüttende Gesellschaft nicht nur Steuerschuldnerin, sondern auch Steuersubjekt (Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer [VStG, SR 642.21]; THOMAS JAUSSI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer [VStG], Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Basel 2005, N 1 ff. zu Art. 10). Davon abgesehen verlangen jedoch Sicherungs- und Fiskalzweck der Verrechnungssteuer deren Überwälzung auf den Empfänger (Regressschuldner), wozu der Steuerpflichtige unter Strafandrohung (Art. 63 VStG) – und anders als im Mehrwertsteuerrecht – öffentlich-rechtlich verpflichtet ist (BGE 131 III 546 E. 2.1; MARKUS REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht II/2, Bundesgesetz über

die Verrechnungssteuer [VStG], Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli [Hrsg.], Basel 2005, N 9 zu Art. 14). (…)

**4.** (…)

**4.3** Im Zusammenhang mit der Verrechnungssteuer ist zu beachten, dass es sich hierbei um eine Selbstveranlagungssteuer handelt. Wer aufgrund des Verrechnungssteuergesetzes steuerpflichtig wird, hat sich unaufgefordert bei der ESTV anzumelden (Art. 38 Abs. 1 VStG). Er hat der ESTV bei Fälligkeit der Steuer ebenso unaufgefordert die vorgeschriebene Abrechnung mit den Belegen einzureichen und gleichzeitig die Steuer zu entrichten oder die an ihre Stelle tretende Meldung zu erstatten (Art. 38 Abs. 2 VStG). Die ESTV erlässt mit anderen Worten nicht in jedem Fall eine Verfügung. Sie verfügt jedoch dann, wenn die Steuerforderung, die Mithaftung oder die Überwälzungspflicht bestritten wird oder der Steuerpflichtige oder Mithaftende die gemäss Abrechnung geschuldete Steuer nicht entrichtet (Art. 41 VStG). Der Regressschuldner befindet sich damit regelmässig in der Situation, dass bei der Erhebung und damit im Grundverhältnis zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen nicht verfügt wurde, die Steuer aber dennoch von Gesetzes wegen geschuldet ist und auf ihn überwälzt wird, wobei auch die Überwälzungspflicht von Gesetzes wegen besteht und öffentlich-rechtlicher Natur ist (Art. 14 Abs. 1 VStG). Auszugehen ist damit von der besonderen Situation, dass das öffentlich-rechtliche Schuldverhältnis zwischen der ESTV und dem Steuerpflichtigen beziehungsweise dem Steuerpflichtigen und dem Regressschuldner direkt auf dem Gesetz beruht und darüber nicht zusätzlich eine Verfügung erging.

**4.4** Die Frage, wer bei Fehlen einer formellen Verfügung den Erlass einer solchen verlangen kann, wird allgemein von Art. 25 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021) geregelt. Art. 25 VwVG hält fest, dass die in der Sache zuständige Behörde (in Verrechnungssteuersachen gemäss Art. 34 Abs. 1 VStG die ESTV) über den Bestand, den Nichtbestand oder den Umfang öffentlich-rechtlicher Rechte oder Pflichten von Amtes wegen oder auf Begehren eine Feststellungsverfügung treffen kann (Art. 25 Abs. 1 VwVG). In analoger Anwendung von Art. 25 Abs. 1 VwVG besteht nicht nur ein Anspruch auf Erlass von Feststellungsverfügungen, sondern auch auf Erlass von Leistungs- und Gestaltungsverfügungen (BGE 120 Ib 351 E. 3, BGE 98 Ib 53 E. 3; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER,

Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, N 213 S. 78). Wo immer ein (Verwaltungs-)Rechtsverhältnis verbindlich festgelegt werden soll, besteht somit grundsätzlich ein Anspruch auf Erlass einer Verfügung (MARKUS MÜLLER, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N 6 zu Art. 5).

**4.5** Für den Erlass einer Verfügung auf Begehren wird jedoch in allen Fällen verlangt, dass der Gesuchsteller ein schutzwürdiges, rechtliches oder tatsächliches Interesse nachweisen kann (Art. 25 Abs. 2 VwVG; BGE 132 V 166 E. 7 mit Hinweisen). Auch kann die Feststellungsverfügung nicht abstrakte, theoretische Rechtsfragen zum Gegenstand haben, sondern nur konkrete Rechte oder Pflichten (BGE 126 II 300 E. 2c mit Hinweisen). Dabei ist der Begriff des schutzwürdigen Interesses gemäss Art. 25 Abs. 2 VwVG nach dem Grundsatz der Einheit des Prozesses im gleichen Sinn auszulegen wie bei der Anwendung der Vorschriften über die Beschwerdelegitimation gemäss Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG und Art. 89 Abs. 1 Bst. c des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110; vgl. BGE 114 V 201 E. 2c; BEATRICE WEBER-DÜRLER, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, N 10 zu Art. 25; KÖLZ/HÄNER, a. a. O., N 201, S. 75; ANDREAS KLEY, Die Feststellungsverfügung – eine ganz gewöhnliche Verfügung?, in: Der Verfassungsstaat vor neuen Herausforderungen, Festschrift für Yvo Hangartner, St. Gallen/Lachen 1998, S. 229 ff., S. 239). Die Frage der Parteieigenschaft wird damit letztlich und unabhängig davon, ob bereits eine Verfügung ergangen ist, vom Vorliegen eines schutzwürdigen Interesses abhängig gemacht. Dieses setzt ein aktuelles Rechtsschutzinteresse voraus, das im praktischen Nutzen besteht, den die erfolgreiche Beschwerde der beschwerdeführenden Partei in ihrer rechtlichen oder tatsächlichen Situation eintragen würde oder in der Abwendung des materiellen oder ideellen Nachteils, den die Verfügung zur Folge hätte (BGE 131 II 587 E. 2.1, BGE 119 Ib 374 E. 2a.aa, BGE 119 V 11 E. 2a; Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 7. Mai 1997, veröffentlicht in: Verwaltungspraxis der Bundesbehörden 62.45 E. 2a; KÖLZ/HÄNER, a. a. O., N 535 ff., S. 193 ff.).

**4.6** Das BVGer hat in BVGE 2010/12 zur Legitimation des Regressschuldners Stellung genommen. Im dort beurteilten Fall war jedoch bereits eine Verfügung ergangen und der beschwerdeführende

Regressschuldner war zuweilen Adressat derselben. Das BVGer hat entschieden, dass nach den allgemeinen Grundsätzen zur Parteistellung im Verwaltungsverfahren dann, wenn die ESTV über die Überwälzungspflicht und die Regressforderung befunden und dabei den Überwälzungsschuldner namentlich benannt hat, dieser nicht nur die Überwälzungspflicht, sondern auch die Steuerbarkeit der Leistung bestreiten kann (BVGE 2010/12 E. 4.3.1).

**4.7** Hat die ESTV den Regressschuldner in ihrer Verfügung jedoch nicht namentlich benannt oder liegt noch keine Verfügung vor, so muss für die Legitimation des Regressschuldners dasselbe gelten. Denn es liegt in der Natur der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer, dass im Grundverhältnis zwischen ESTV und Steuerpflichtigem regelmässig keine Verfügung ergeht, die Steuer aber dennoch und von Gesetzes wegen auf einen Dritten überwälzt wird (oben E. 4.3). Ob ein mutmasslicher Regressschuldner berechtigt ist, gegenüber der ESTV als Partei aufzutreten, kann aber nicht davon abhängen, ob die ESTV im Grundverhältnis verfügt hat oder nicht. Andernfalls würde die Parteistellung des Regressschuldners danach bestimmt, ob der Steuerpflichtige selbst die Verrechnungssteuerpflicht bestreitet oder anerkennt. Allerdings stellt sich die Frage der Parteistellung des Regressschuldners auch immer erst dann, wenn dieser bekannt ist, das heisst, wenn der Steuerpflichtige die Verrechnungssteuerschuld auf eine konkrete Person überwälzen will. Geschieht dies, hat der Dritte, mutmassliche Regressschuldner, durchaus ein schutzwürdiges Interesse, dass die ESTV ihm gegenüber bezüglich Steuerpflicht, Steuerbarkeit der zugrunde liegenden Leistung und bezüglich deren Überwälzbarkeit verfügt. Schutzwürdig ist sein Interesse deshalb, weil die Verrechnungssteuer von Gesetzes wegen auf ihn zu überwälzen ist und es sich anders als etwa im Mehrwertsteuerrecht um eine öffentlich-rechtliche Regressforderung handelt.

**4.8** (…)

**4.9** Die Parteistellung des mutmasslichen Regressschuldners darf deshalb nicht davon abhängen, ob die ESTV bereits über die öffentlich-rechtliche Regressforderung verfügt hat oder nicht. Gerade dann, wenn die ESTV den Bestand einer öffentlich-rechtlichen Regressforderung an sich verneint, ein mutmasslich Verrechnungssteuerpflichtiger aber dennoch Steuern auf einen Dritten zu überwälzen versucht, hat die ESTV hierüber eine Verfügung zu treffen, wobei der Dritte – und vermeintliche

Überwälzungsschuldner – nicht nur die Überwälzungspflicht, sondern auch die Steuerbarkeit der Leistung muss bestreiten können.